

Audience publique du 24 septembre 2012

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28489 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 13 avril 2011 par Maître Lex THIELEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... demeurant à L-... , tendant à la principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision sur réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 janvier 2011 portant rejet des réclamations de Monsieur ... sur l'imposition de sa fortune pour les années 1995 à 2000 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 juillet 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eva-Marie HUG, en remplacement de Maître Lex THIELEN, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mars 2012.

Le 20 juillet 2000, le bureau d'imposition Luxembourg 4 de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'assiette générale de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 1995, valable pour l'année 1995. Le 7 décembre 2000, le même bureau émit à l'encontre de Monsieur ... deux bulletins des assiettes nouvelles de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 1996 et au 1^{er} janvier 1997, valables respectivement pour les années 1996 et 1997 et le 19 juin 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 4 émit le bulletin de l'assiette générale sur la fortune au 1^{er} janvier 1998 à l'encontre de Monsieur ..., bulletin valable pour les années 1998, 1999 et 2000.

Par courriers datés respectivement des 1^{er} septembre 2000, 25 janvier 2001 et 9 juillet 2003, Monsieur ... introduisit une réclamation contre les différents bulletins d'impôts ainsi émis.

Par décision du 11 janvier 2011 référencée sous le numéro C10744/ C 10952/ C12048 / 12113, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », rejeta les réclamations lui adressées par Monsieur ... comme étant non fondées sur base des considérations et motifs suivants :

« Vu les requêtes introduites par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer respectivement :

- le 1^{er} septembre 2000, contre le bulletin de l'assiette générale de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 1995, valable pour l'année 1995, émis le 20 juillet 2000 ;

- le 25 janvier 2001, contre les bulletins des assiettes nouvelles de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 1996, valable pour l'année 1996, ainsi qu'au 1^{er} janvier 1997, valable pour l'année 1997, émis le 7 décembre 2000 ;

- le 9 juillet 2003, contre le bulletin de l'assiette générale sur la fortune au 1^{er} janvier 1998, valable pour les années 1998, 1999 et 2000, émis le 19 juin 2003 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'Etat, 06 février 1996, n°8925 du rôle) ;

qu'il échet en l'espèce dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre les réclamations pour y statuer en une seule et même décision ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir soumis à l'impôt sur la fortune, en tant qu'autres éléments de fortune, des créances dans diverses sociétés ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que les créances litigieuses se trouvent dûment actées du chef du réclamant, nominativement désigné dans les bilans de sociétés anonymes de droit luxembourgeois, soumis aux révisions de leur comptes quant à leur exactitude, et officiellement déposées pour valoir ce que de droit au registre des sociétés de commerce et bureaux d'imposition, signées pour sincères et véritables ;

Considérant que ce n'est que sur le tard que le réclamant fait valoir que les créances litigieuses reviendraient en réalité à son père, demeurant en ..., comme résident non imposable au Grand-Duché ;

que la requête reste cependant en défaut d'étayer cette assertion par d'autres preuves si ce n'est une simple attestation sous seing privé, papier librement consenti sans autre force probante ;

Considérant qu'il y a lieu de confirmer les impositions du bureau d'imposition, du moment qu'il n'appert aucune raison comment et pourquoi les bilans originaux seraient faux et incomplets d'emblée en taisant le nom du père, et puissent partant être simplement invalidés au moment de l'imposition sur la fortune ;

qu'aucune rectification desdits bilans n'a d'ailleurs été déposée ;

Considérant qu'en vertu des §§ 5 et 6 de la loi d'adaptation fiscale, le bureau d'imposition est libre d'apprécier les actes simulés ou destinés à contourner les dispositions fiscales ainsi que de les réfuter ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont pas autrement contestées ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 avril 2011, Monsieur ... a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale ci-avant visée du 11 janvier 2011.

A l'appui de son recours, Monsieur ... souligne avoir introduit auprès de l'administration des Contributions directes, par courrier recommandé du 17 août 2000, une réclamation relative au bulletin de l'impôt sur la fortune daté du 20 juillet 2000 au motif que certains éléments y retenus, à savoir les créances ... de 5.880.888,- LUF et ... de 400.000,- LUF seraient à attribuer à son père, Monsieur et non à lui-même. Il ajoute avoir introduit deux réclamations supplémentaires par courriers datés respectivement des 22 janvier 2001 et 25 juin 2003, réclamations qui auraient eu pour but de contester les bulletins de l'impôt sur la fortune émis les 7 décembre 2000 et 19 juin 2003, toujours au motif que certaines créances y retenues seraient à attribuer à son père. Le demandeur souligne encore que contrairement à ce qui aurait été retenu par le directeur dans sa décision sur réclamation du 11 janvier 2011, il aurait introduit les réclamations en question quelques jours après réception des bulletins d'impôt y relatifs.

Le demandeur fait plaider par la suite que sa fortune n'aurait pas été appréciée à sa juste valeur, dans la mesure où différentes erreurs de calculs concernant certaines créances et deux biens immobiliers auraient été commises, et que l'appréciation de sa fortune aurait été calculée

sur des créances ne lui appartenant pas. Ainsi, il souligne qu'en ce qui concerne les investissements réalisés dans les sociétés ... s.à r.l. et ... s.a., ainsi que ... s.à r.l. et ... Holding S.A., il n'aurait été que le mandataire de son père, lequel aurait été le véritable bénéficiaire des créances en question. A l'appui de ses prétentions il met en évidence le fait qu'en date du 21 janvier 2000, son père et lui-même auraient établi une attestation de laquelle il résulterait que tous les investissements financiers faits à son nom dans les sociétés ... S.à r.l., ... Holding S.A., ... S.A. r.l., ... S.A., ...S.A., ... S.à r.l. (... S.A. r.l.) en sa qualité tant de formateur que de bailleur de fonds, auraient été réalisés pour le compte personnel de son père, Monsieur Il précise qu'il existerait une deuxième attestation datée du même jour certifiant que tous les investissements financiers faits à son nom sur ses comptes bancaires, ainsi que dans la société ... S.A. en sa qualité tant de formateur que de bailleur de fonds auraient également été réalisés pour le compte personnel du père. Il explique que si tous les documents officiels concernant les sociétés litigieuses feraient apparaître son nom, ce serait uniquement pour la raison qu'il aurait pu s'établir plus facilement au Luxembourg que son père étant donné qu'il a la nationalité russe, alors que son père serait retraité en ... et n'aurait à l'époque pas eu la possibilité d'obtenir un passeport international et un visa pour venir en Europe de l'Ouest.

Le demandeur conteste ensuite le fait qu'aucune rectification des bilans des différentes sociétés n'aurait été déposée en soutenant que les bilans des années 1996 et 1997 de la société ... S.à r.l. auraient été déposés en date des 1^{er} octobre 1998 et 8 janvier 1999 et auraient ensuite été rectifiés et déposés au registre du commerce et des sociétés en 2000.

Il soutient par ailleurs que dans la mesure où en 2002 les formalités de voyage à l'étranger se seraient assouplies pour les citoyens ...ns, son père serait venu pour la première fois à Luxembourg à cette époque, et que dès son arrivée, l'intitulé du compte bancaire Dexia-BIL aurait été modifié au nom de Monsieur

Finalement, le demandeur soutient que l'appréciation de sa fortune aurait été erronée du fait de faux calculs concernant deux biens immobiliers, à savoir l'appartement situé à ... dont il est propriétaire et une maison située en Ainsi, il explique que l'appartement à ... aurait été taxé chaque année de 1995 à 2000 sur base d'une valeur de 86.762,73.-EUR, alors que selon le contrat de vente du 12 décembre 1993, le prix d'achat de l'appartement s'élèverait à 227.075.241 roubles, ce qui équivaldrait à 42.331.-EUR. En ce qui concerne la maison située en ..., le demandeur précise que durant cinq années, à savoir de 1995 à 2000, la maison en question aurait été taxée à son nom et ce malgré le fait qu'il serait résident luxembourgeois et que la législation ... interdirait à un non-résident d'être propriétaire d'un bien immobilier.

Le délégué du gouvernement conclut pour sa part de prime abord à l'irrecevabilité du recours pour défaut de motivation, en exposant que le demandeur se limiterait à faire de simples affirmations dans sa requête introductive sans pour autant formuler des moyens en droit à la base de son recours.

Quant au fond, la partie étatique soutient que le recours sous analyse devrait être déclaré non fondé.

Quant à la recevabilité

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre un bulletin de l'assiette générale de l'impôt sur la fortune, ainsi que contre des bulletins des assiettes nouvelles de l'impôt sur la fortune. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale prérelatée du 21 novembre 2008. Il n'y a par voie de conséquence pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

En ce qui concerne le moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie publique, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après « la loi du 21 juin 1999 », une requête introductive d'instance à déposer auprès du tribunal administratif doit notamment contenir, en dehors d'un exposé sommaire des faits, les moyens invoqués à l'appui du recours.

A titre superfétatoire, il y a lieu de souligner que si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'irrecevabilité de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or, en l'espèce, non seulement la partie demanderesse mentionne comme indiqué ci-avant des moyens en droit et en fait (erreurs d'appréciation et de calcul) censés entraîner la réformation de la décision déférée, mais force est encore au tribunal de constater que la partie publique a pris position par rapport à ces moyens, de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Dès lors, le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Quant au fond

En ce qui concerne le moyen du demandeur relatif au fait que certaines créances et participations lui auraient été attribués à tort dans l'établissement de l'assiette de sa fortune, dans la mesure où son père aurait été le véritable bénéficiaire desdites créances et participations, le tribunal constate qu'en l'espèce, Monsieur ... produit à l'appui de ses prétentions deux attestations établies le 21 janvier 2000 par son père et lui-même, ayant pour but de prouver, d'une part, que tous les investissements financiers faits au nom du demandeur dans les sociétés ... s.à r.l., ... Holding s.a., ... s.à r.l., ... s.a., ...s.a. et ... s.à r.l. (... s.à r.l.), tant en sa qualité de formateur qu'en sa qualité de bailleur de fonds, ont été réalisés pour le compte de son père, Monsieur ... , lequel demeure en ... et est de ce fait non imposable au Grand-Duché de Luxembourg, et, d'autre part, que l'ensemble des investissements faits au nom du demandeur sur ses propres comptes

bancaires, ainsi que dans la société ... s.a. en sa qualité de formateur et de bailleur de fonds, ont également été réalisés pour le compte de Monsieur Force est cependant de constater que lesdites attestations sont de simples attestations sous seing privé, avec un effet rétroactif dans la mesure où elles sont établies en 2000 et concernent des opérations ayant trait du moins aux années 1995 à 2000 et dépourvues de toute force probante. Par ailleurs et en ce qui concerne le contenu même desdites attestations, il y a lieu de souligner qu'il manque de précision en ce qui concerne les actes juridiques y visés, étant donné qu'elles ne font état que de manière générale de plusieurs sociétés et d'un ensemble d'opérations économiques.

Force est en outre au tribunal de constater, à l'instar de la partie étatique, qu'il ressort du dossier fiscal que Monsieur ... est nominativement désigné dans plusieurs actes relatifs aux sociétés en question, comme détenteur de participations et le cas échéant aussi comme bailleur de fonds, actes qui ont notamment trait aux années 1995 à 2000. Il résulte encore des explications détaillées et non contestées du délégué du gouvernement que ce n'est que dans sa réclamation prémentionnée du 17 août 2000 et après que le bureau d'imposition s'est interrogé quant à la nature des différentes créances et participations qu'il a constatées que Monsieur ... a affirmé que le bénéficiaire véritable de ces créances et participations serait son père, le demandeur ayant en effet au préalable déclaré dans un courrier adressé à l'administration des contributions directes et daté du 27 juin 2000 que « *j'ai cédé la participation dans l'... S.A.* » le 13 janvier 1997, ceci sans faire référence à son père.

Par ailleurs, et en ce qui concerne plus particulièrement la prise de participation du demandeur dans les différentes sociétés susmentionnées, il résulte tant du dossier fiscal que des explications non contestées du délégué du gouvernement, que d'après l'acte constitutif de ... Holding S.A.¹ du 11 janvier 1996 Monsieur ... a souscrit 599 actions sur un total de 600 actions et est également administrateur et administrateur-délégué de cette même société. Il résulte encore du dossier fiscal, et plus particulièrement de la pièce intitulée « *Annexe 1999* » que la société ... HOLDING s.a. détient au 31 décembre 1998 99,80 % du capital social de ... s.à r.l., 99,92% du capital social de ... s.a., 99,92% du capital social de ...s.a. et 99,80% du capital social de ... s.à r.l. et 99,80% de ... S.M.I, de sorte qu'il y a lieu de retenir qu'à cette date lesdites sociétés étaient détenues indirectement par le demandeur, lequel était également gérant de la société ... s.à r.l.. Force est encore au tribunal de constater qu'il résulte de l'extrait du registre des actionnaires de la société anonyme ... s.a. joint au dossier fiscal que le demandeur a également possédé une participation directe dans ladite société, participation souscrite lors de la constitution de cette même société le 13 août 1992 et qui a été cédée à ... en date du 13 janvier 1997, de sorte qu'il y a lieu de retenir que le demandeur était actionnaire de ladite société jusqu'en 1997. Quant à la société ... s.à r.l., force est de retenir que le demandeur a non seulement possédé une participation indirecte dans cette société par l'intermédiaire de la société ... s.a. laquelle détenait l'entière du capital social de ... s.à r.l.², mais qu'il était également l'un des gérants.

Finalement, et en ce qui concerne les créances retenues dans les bulletins d'imposition litigieux, créances que le demandeur détiendrait notamment en vers les sociétés ... s.à r.l., ... s.à r.l. et ... s.a., il y a lieu de constater à l'instar du directeur des contributions qu'elles se trouvent dûment actées dans le chef du demandeur dans les bilans de ces sociétés de droit luxembourgeois,

¹ Mémorial C n° 167 du 3 avril 1996, p. 7973

² cf modification des statuts du 28 novembre 1995, Mémorial C n° 62 du 3 février 1996, p. 2958

bilans joints au dossier fiscal et soumis aux révisions de leurs comptes quant à leur exactitude, et officiellement déposés pour valoir ce que de droit au registre de commerce et aux bureaux d'imposition, signés pour sincères et valables. Si le demandeur affirme certes que les bilans des années 1996 et 1997 de la société ... s.à r.l. auraient été déposés en date des 1^{er} octobre 1998 et 8 janvier 1999 et auraient ensuite été rectifiés et déposés au registre du commerce et des sociétés en 2000, il reste cependant tant en défaut de fournir d'autres précisions ou explications concrètes dans sa requête, que de produire les pièces afférentes, de sorte que le tribunal n'est pas en mesure de prendre position par rapport à un tel moyen simplement suggéré, sans être soutenu effectivement. A titre superfétatoire, il y a encore lieu de souligner que le dossier fiscal contient une lettre du réviseur d'entreprises datée du 22 novembre 1999, lettre postérieure aux prédicts « *bilans rectifiés* », par laquelle celui-ci a envoyé à l'administration fiscale, suite à la demande du bureau sociétés 5, le détail des comptes de ... s.à r.l. pour les exercices 1996 et 1997, et concernant notamment le poste « 4670 ... ».

Il y a encore lieu de souligner qu'en ce qui concerne l'allégation du demandeur que les documents officiels feraient apparaître son nom car il aurait pu s'établir plus facilement au Luxembourg, étant donné qu'il possède la nationalité russe, alors que son père serait retraité en ... et qu'il n'aurait pas à l'époque eu la possibilité d'obtenir un passeport international et un visa, est sans pertinence dans la mesure où la souscription de parts dans des sociétés commerciales luxembourgeoises ainsi que des avances de fonds peuvent être réalisées par une personne domiciliée à l'étranger. En outre, il résulte des explications de la partie étatique que par lettre du 8 janvier 2003, le bureau d'imposition a demandé au demandeur de lui faire parvenir une attestation de l'administration fiscale d'... certifiant que Monsieur serait imposé sur la fortune en relation avec ces créances dont le demandeur prétend qu'il serait le propriétaire et qu'un tel certificat n'a jamais été fourni.

Force est de rappeler que le § 11(4) Steueranpassungsgesetz („StAnpG“) dispose que « *Wirtschaftsgüter, die jemand im Eigenbesitz hat, werden dem Eigenbesitzer zugerechnet. Eigenbesitzer ist, wer ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt* », et que l'article 2230 du Code civil de son côté stipule que « *On est toujours présumé posséder pour soi, et à titre de propriétaire, s'il n'est prouvé qu'on a commencé à posséder pour un autre* ». Or, au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent aucune preuve de ce genre n'a été rapportée par Monsieur ... en l'espèce, de sorte qu'il y a lieu de retenir que le demandeur est bien le titulaire des participations et créances litigieuses, de sorte que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant au moyen du demandeur selon lequel l'appréciation de sa fortune aurait été erronée du fait de faux calculs concernant deux biens immobiliers, à savoir l'appartement situé à ... dont il est propriétaire et une maison située en ..., le délégué du gouvernement soutient que ledit moyen devrait être déclaré irrecevable pour constituer une demande nouvelle au sens de l'article 58 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après la « loi du 21 juin 1999 ».

Force est de constater que le demandeur, dans sa déclaration de la fortune au 1^{er} janvier 2001, a déclaré l'appartement en question comme présentant une valeur de 3.500.000 LUF (= 86.762,73 EUR). Par ailleurs, le demandeur n'a jamais fait état, dans aucune de ses réclamations prémentionnées, d'une quelconque erreur de la part de l'administration des Contributions directes

en ce qui concerne la valeur de l'immeuble en question. Ce n'est en effet que seulement au stade de la requête introductive d'instance que le demandeur entend modifier, voire revenir sur ses propres déclarations faites dans les différentes déclarations d'impôt sur la fortune, en soutenant que la valeur dudit immeuble s'élève à 227.075.241 roubles, ce qui équivaldrait à 42.331.-EUR. De même, le demandeur a déclaré lui-même la maison située en ... comme faisant partie de sa fortune et il n'a jamais fait état d'une quelconque erreur de la part de l'administration des contributions directes en ce qui concerne sa qualité de propriétaire de la maison en question.

L'article 58 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives dispose que : « *Les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées. En revanche, les moyens nouveaux sont admis* ».

Partant, aux termes de cette disposition, si des demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation ne sont pas admissibles en cours d'instance, des moyens nouveaux, non compris dans la réclamation, sont quant à eux admissibles devant le tribunal administratif.

Dans ce contexte, on entend par demande nouvelle la demande qui diffère de la réclamation - la demande initiale - par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant le tribunal à l'appui d'une prétention³.

Plus particulièrement, en matière de bulletins d'impôt, les seules causes possibles des litiges se situent dans l'affirmation de l'imposabilité du contribuable, le montant de la cote d'impôt fixée ou encore le montant de la base d'imposition établie par bulletin séparé⁴, l'objet étant, comme en matière de contentieux administratif de droit commun, le ou les actes déférés.

Or, en l'espèce, force est de constater que le demandeur n'entend pas, à travers sa requête introductive d'instance, déférer au tribunal d'autres bulletins que ceux ayant fait l'objet de ses réclamations, ni qu'il tente de critiquer d'autres causes, étant donné que tant les réclamations que la requête tendent à critiquer la même cause, à savoir le montant retenu pour fixer la fortune du demandeur.

S'il est en revanche vrai qu'il développe actuellement de nouveaux éléments de motivation et d'argumentation à l'encontre desdits bulletins, le contribuable peut toujours varier d'une instance à l'autre les critiques sans qu'il puisse lui être opposé qu'il s'agit d'une demande nouvelle. A ce titre, encore qu'il ait été plus utile de soumettre cette argumentation préalablement au directeur, le fait que ces moyens soient produits pour la première fois devant le tribunal ne saurait être sanctionné par leur rejet, leur admissibilité ayant été explicitement prévue par le législateur.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que le moyen du demandeur relatif aux prétendus faux calculs en ce qui concerne les prédits immeuble serait à écarter en vertu du § 166 AO, dans la mesure où Monsieur ... a déclaré lui-même les deux immeubles comme faisant partie

³ Voir Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, 81-85, n° 213, p.141.

⁴ Ibidem, n° 214, p.142.

de sa fortune dans ses différentes déclarations de la fortune, de sorte qu'il ne saurait plus revenir sur les déclarations.

Le § 166 AO dispose en son alinéa 1^{er} que :

« Bei Steuererklärungen (Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dienen) hat der Steuerpflichtige zu versichern, dass die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Die Erklärungen sind nach Form und Inhalt so abzugeben, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt. Die Versicherung kann nach Anordnung des Finanzamts allgemein abgegeben werden ».

Si le § 166 AO impose ainsi au contribuable de remplir sa déclaration d'impôt avec diligence et sincérité, il ne saurait cependant mettre le contribuable dans l'impossibilité de procéder ultérieurement à une rectification d'un des montants déclarés, étant donné qu'il est possible que le contribuable n'est pas en possession de tous les renseignements nécessaires, respectivement de tous les documents nécessaires, au moment de sa déclaration d'impôts. A ce sujet il y a lieu de rappeler qu'une déclaration faite sous une certaine rubrique n'empêche pas le contribuable d'exiger par la suite la requalification du montant en question suivant sa teneur exacte en droit et en fait⁵. S'il est vrai que le contribuable n'a pas tiré à cet égard profit de la possibilité lui ouverte par le § 94 AO à un stade précontentieux, il y a cependant lieu de souligner qu'en l'espèce le tribunal est saisi d'un recours en réformation lequel est l'attribution légale au juge administratif de la compétence spéciale de statuer à nouveau, en lieu et place de l'administration, sur tous les aspects d'une décision administrative querellée. Le jugement se substitue à la décision litigieuse en ce qu'il la confirme ou qu'il la réforme. Cette attribution formelle de compétence par le législateur appelle le juge de la réformation à ne pas seulement contrôler la légalité de la décision que l'administration a prise sur base d'une situation de droit et de fait telle qu'elle s'est présentée à elle au moment où elle a été appelée à statuer, voire à refaire – indépendamment de la légalité – l'appréciation de l'administration, mais elle l'appelle encore à tenir compte des changements en fait et en droit intervenus depuis la date de la prise de la décision litigieuse et, se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, à apprécier la situation juridique et à fixer les droits et obligations respectifs de l'administration et des administrés concernés⁶.

Néanmoins, il y a lieu de retenir à l'instar de la partie étatique que les contribuables sont à soumettre à l'impôt sur la fortune en raison de leur fortune totale et la valeur de la fortune de Monsieur ... aurait été fixée à la date-clé du 1^{er} janvier des périodes d'assiettes concernées. Ainsi, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement souligne que pour établir la fortune réelle de Monsieur ..., il n'y a pas lieu de prendre en considération la valeur du prix d'acquisition de l'appartement situé à ... mais la valeur estimée de réalisation. En effet, la valeur d'acquisition qui s'élève en l'espèce d'après les pièces versées en cause à 227.075.241 roubles, c'est-à-dire à 42.331.-EUR, est la valeur dudit appartement au jour où le demandeur a acquis l'immeuble en question, c'est-à-dire le 12 décembre 1995. Or, dans les 6 années subséquentes la valeur de l'appartement en question a nécessairement changé et est estimée d'après les déclarations du

⁵ Trib. adm. 16 juin 1999, n°10713 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n°506

⁶ Cour adm. 6 mai 2008, n° 23341C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Recours en réformation, n°11

demandeur même à 86.762,73,-EUR. Dans la mesure où le demandeur n'a versé aucun document qui permettrait de sous-tendre son affirmation actuelle que la valeur estimée de réalisation de l'appartement serait moindre que celle initialement indiquée par ses propres soins dans sa déclaration d'impôt sur la fortune, il y a lieu de rejeter le moyen relatif à une prétendue erreur de calcul.

Finalement, et en ce qui concerne la maison située en ..., force est au tribunal de constater, à l'instar du délégué du gouvernement, que la « *législation* ... » dont le demandeur fait état et dont il a versé une traduction anglaise indique le 15 juin 2001 comme date d'entrée en vigueur, de sorte à ne pas être pertinente dans le cadre du présent litige étant donné que les impositions contestées ont trait aux années 1995 à 2000, et que la législation en question est entrée en vigueur postérieurement. Le moyen afférent est partant également à rejeter.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de déclarer le recours en réformation tel qu'introduit par Monsieur ... non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le rejette ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 24 septembre 2012 par

Marc Sünnen, vice-président,
Claude Fellens, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Sünnen